

**A. Murat YILDIZ.**  
**Gelirler Kontrolörü**

**4369 NO'LU KANUNLA; 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN 85, 86, 87, 93, 94, MÜKERRER 116 VE MÜKERRER 120'NCİ MADDELERİNDE YAPILAN DÜZENLEMELER:**

**I - GİRİŞ :**

Vergi kanunlarının büyük bir bölümünde önemli değişiklikleri beraberinde getiren ve son yılların en köklü vergi reformu olan 4369 no'lu Kanun, Türkiye Büyük Millet Meclisinde uzun süren bir görüşme maratonunun sonucunda 22.07.1998 tarihinde Genel Kurul'da kabul edilip, 29.07.1998 tarih ve 23417 Sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer baskısında yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tüm vergi kanunlarında yer alan maddelerin yaklaşık yirmide birini değiştiren bu kanunun temel amaçlarını vergi sistemimizde yer alan aksaklıkların giderilmesi, vergi tabanının genişletilmesi, tüm gelir türlerinin kavranması, vergi sisteminin içinde yaşanabilir bir hale getirilmesi, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması, kazanılmamış gelirlerin vergilendirilmemesi ve vergi cezalarının caydırıcı ve basit hale getirilmesi olarak sıralayabiliriz.

Yazımızın konusunu da söz konusu 4369 no'lu Kanunla; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun; Gelirin Toplanması, Toplama Yapılmayan Haller, İhtiyari Toplama, Aile Reisi Beyanı ve Gelir Vergisi Tevkifatına ilişkin maddeleri ile kazanılmamış gelirlerden vergi alınması sonucunu doğurduğu için eleştirilen Hayat Standardı Esası ve Geçici Vergiye ilişkin maddelerinde yapılan değişiklikler ile yürürlükten kaldırılan uygulamalar oluşturmaktadır.

**II- GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN 85 VE 86'NCİ MADDELERİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:**

**A - Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'nci Maddesinde Yapılan Değişiklikler:**

29.07.1998 tarihli Resmi Gazetenin mükerrer baskısında yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 no'lu Kanunun 44'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun Gelirin Toplanması başlıklı 85'inci maddesi başlığı ile birlikte 1998 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere kanunun yayım tarihinden itibaren aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

**Gelirin Toplanması ve Beyan:**

**Madde 85 :** Mükellefler, 2'nci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler bu hüküm şirketlere faaliyet ve

tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

- 1 - Mükellefin bunları Türkiye’de elde hesaplarına intikal ettirdiği yılda;
  - 2 - Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda;
- Elde etmiş sayılır.

4369 No’lu Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’nun 85’nci maddesi büyük ölçüde korunmuş, sadece aşağıda sayılan sınırlı değişiklikler yapılmıştır.

1 - Maddenin “Gelirin Toplanması” olan başlığı, “Gelirin Toplanması ve Beyan” olarak değiştirilmiştir.

2 - Maddenin birinci fıkrasında yer alan “Götürü Usulde Tespit Edilen Kazanç ve Ücretler Dahil” şeklindeki parantez içi hüküm 4369 No’lu Kanunla ticari kazancın tespitinde götürü usulün kaldırılmasına paralel olarak madde metninden çıkarılmıştır.

3 - Maddenin 4369 No’lu Kanunla değişmeden önceki ikinci fıkrasında yer alan “İstisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmez” hükmü, madde metninden çıkarılarak Gelir Vergisi Kanunu’nun 4369 No’lu Kanunla değişik “Beyanname verilmeyen haller” başlıklı 86’nci maddesinin 1. fıkrasının 1/f bendine konulmuştur.

## **B - Gelir Vergisi Kanunu’nun 86 ’nci Maddelerinde Yapılan Değişiklikler:**

4369 No’lu Kanunun 45’inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun “Toplama Yapılmayan Haller” başlıklı 86’nci maddesi 1998 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 4369 no’lu Kanunun yayımı tarihinden itibaren başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

### **Beyanname verilmeyen haller**

**Madde 86-** Aşağıda yazılı hallerde yıllık beyanname verilmez:

1 - Tam mükellefiyette vergiye tabi gelir (yabancı memleketlerde elde edilenler hariç) sadece:

- a ) Tek işverenden alınan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerden;
- b) Birden fazla işverenden alınan, tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve yıllık gayri safi tutarları toplamı 103’ncü maddede yazılı tarifinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan ücretlerden;
- c) Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103’üncü maddede yazılı tarifinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan menkul sermaye iratlarından ve vergi alacağı dahil kurumlardan elde edilen kar paylarından;
- d) Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103’üncü maddede yazılı tarifinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısının aşmayan gayrimenkul sermaye iratlarından;
- e) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlardan;
- f) Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımlardan;

g ) Yukarıda sayılan kazanç ve iratların bir kaçı veya tamamından;  
ibaret ise

2 - Dar mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece:

a) Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından;

b ) Diğer kazanç ve iratlardan;

c )Yukarıda sayılan kazanç ve iratların bir kaçı veya tamamından;  
ibaret ise

Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de 1 ve 2 numaralı bentlerde belirtilen gelirler beyannameye ithal edilmez.

4369 Sayılı Kanunun 45'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinde; gerek diğer maddelerde yapılan değişikliklere paralel ve gerekse münferit önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

1 - Maddenin "Toplama Yapılmayan Haller" olan başlığı, "Beyanname Verilmeyen Haller" olarak değiştirilmiştir.

2 - Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan birden fazla işverenden alınan ücretler, menkul sermaye iratları, vergi alacağı dahil kurumlardan elde edilen kar payları ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verme sınırını düzenleyen ve Kanunun önceki şeklinde her yıl Bakanlar Kurulu Kararı ile arttırılan azami sınır, 4369 Sayılı Kanunla bundan böyle, Gelir Vergisi Kanununun 103'ncü maddesinde yer alan Gelir Vergisi Tarifesinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısına endekslenmiştir. Bu düzenleme ile ayrı bir Bakanlar Kurulu Kararı'na ihtiyaç duyulmadan yukarıda sayılan kazanç ve irat tutarları için beyanname verme üst sınırı her yıl Gelir Vergisi Tarifesindeki değişikliğe paralel olarak değişecektir.

Bu kapsamda 1998 yılı gelirleri için bu sınır 4369 no'lu Kanunla yeniden düzenlenen Gelir Vergisi Tarifesinin ilk iki diliminin toplamının yarısı olan [(2.000.000.000.- + 5.000.000.000.-)/2] = 3.500.000.000.-TL olması gerekirken, 4369 no'lu Kanunun 54. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 54'üncü madde gereği 2.500.000.000.-TL. olarak uygulanacaktır.2.500.000.000.T.L.'lık bu had,yukarıda saydığımız her bir gelir unsuru için ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Konuyu bir örnekle açıklayacak olursak; Ticari faaliyette bulunan Bay A 'nın 1998 yılı kazanç ve iratları aşağıdaki gibidir.

-Ticari Kazanç.....	3.000.000.000.-T.L.
-Konut Kirası (% 25 Götürü Gider Sonrası ).....	600.000.000.-T.L.
-İşyeri Kirası (Tevkifatı yapılmış, Brüt).....	2.200.000.000.-T.L.
-Tek İşverenden Alınan Ücret.....	10.000.000.000.-T.L.
-Repo Ve Faiz Geliri (Tevkifatı Yapılmış) İle Vergi Alacağı Dahil Kar Payları Toplamı.....	1.800.000.000.-T.L.
-Toplam.....	17.6000.000.000.-T.L.

Örneğimizde yer alan mükellef sadece ticari kazancı ile istisna uygulanmaksızın konut kirasının toplamı olan (3.000.000.000.+ 600.000.000)=3.6000.000.000.-T.L.'yi beyan edecek,daha önce açıkladığımız üzere tutarı ne olursa olsun tek işverenden alınan ve tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan ücretleri ile, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan ve ayrı ayrı 2.500.000.000.- T.L.'lik haddin altında kalan işyeri kirası ve menkul sermaye iratlarının toplamını ise beyannameye dahil etmeyecektir.

3 - Maddenin 4369 no'lu Kanunla değişikliğe uğramadan önceki metninde 1/c bendinde yer alan "Götürü usulde vergilendirilen ücretler, ticari ve mesleki kazançlar" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Bu değişiklik 4369 no'lu Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nda kazancın tespit şekillerinden olan götürü usulün kaldırılmasının doğal bir sonucudur.

4 - Maddenin 4369 no'lu Kanunla değişmeden önceki 1/b bendinde yer alan "Arızı serbest meslek kazancı" ibaresi de bu kanunla; 7 gelir unsurunda biri olan sair kazanç ve iratları düzenleyen maddelerde yapılan değişiklikler neticesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesi metninden de çıkarılmıştır.

5 - Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 No'lu Kanunla değişik 86'ncı maddesinin 1/e bendinde yıllık beyanname verilmeyecek gelir unsurları arasında gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlarda sayılmıştır. Buna göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 no'lu Kanunla değişik "Zirai kazançta vergileme" başlıklı 53'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyip, hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilen zirai kazanç sahipleri bu kazançları için yıllık beyanname vermeyecek, diğer gelirleri için yıllık beyanname verseler dahi adı geçen gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

6 - Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesinin 4369 no'lu Kanunla değişmeden önceki şeklinin ikinci fıkrasında yer alan "İstisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar için beyanname verilmez" hükmü, 85'inci madde metninden çıkarılarak, bu kanunla 86'ncı maddenin 1inci fıkrasının 1/f alt bendine konulmuştur.

7 - Maddenin dar mükelleflerin beyanname vermeyeceği halleri düzenleyen 2'nci bent hükmünün ise sadece (b) alt bendinde yer alan ifade değiştirilmiştir. Buna göre; 4369 no'lu Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun sair kazanç ve iratları düzenleyen maddelerinde yapılan değişikliğe paralel olarak; bentteki "Değer artışı kazançları veya arızı kazançlardan" olan eski ifade "Diğer kazanç ve iratlardan" şeklinde değiştirilmiştir.

8 - 4369 no'lu Kanunla değişmeden önceki 86'ncı maddesinde, elde edilen gelir unsurlarının sadece; maddede sayılan kazanç ve iratların bir kaçı veya tamamından ibaret olması halinde gelirin toplanmayacağı ve yıllık beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştı. Maddenin 4369 No'lu Kanunla eklenen son fıkrasında ise; mükelleflerin diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermek zorunda olması halinde bile, maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen gelirlerin beyannameye ithal edilemeyeceğine hükmolunmuştur.

### **III - YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN UYGULAMALAR;**

#### **A - İhtiyari Toplama:**

4369 No'lu Kanunun 82'nci maddesinin 3'üncü fıkrasının e bendi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun "İhtiyari toplama ve beyan" başlıklı 87'nci maddesi 4369 No'lu Kanunun Resmi Gazetede yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Yazımızın önceki bölümünde 86'ncı madde ile ilgili olarak yaptığımız açıklamalarda; 4369 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle vergiye tabi yıllık tutarları kanunda belirtilen haddin altında kalan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve vergi alacağı dahil kar payları için beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hususlarını açıklamıştık. Diğer taraftan gene değindiğimiz üzere 4369 No'lu Kanunla kazançların götürü usulde tespiti uygulamasına son verilmiştir. Bütün bu değişikliklerden sonra saydığımız kazanç ve iratların yıllık beyannameye dahil edilip edilmemesi konusunda

mükelleflere seçimlik bir hak tanıyan ihtiyari toplama uygulanması anlamını yitirdiğinden, bunun doğal bir sonucu olarak yürürlükten kaldırılmıştır.

Kanaatimizce, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85, 86 ve 87'nci maddesinde yapılan düzenlemeler bir bütün olarak değerlendirildiğinde, eskiye kıyasla mükellef lehine hükümler içeren, anlaşılması ve uygulaması çok daha kolay değişiklikleri de beraberinde getirmiştir.

#### **B - Ali Reisi Beyanı :**

4369 No'lu Kanununun 82'nci maddesinin 3'üncü fıkrasının e bendi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun "Aile reisi beyanı" başlıklı 93'üncü maddesi, 4369 Sayılı Kanunun Resmi Gazete'de yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu düzenleme ile özellikle menkul sermaye iratlarına beyan zorunluluğu getirilmesi sonucunda, kamuoyunda ve medya kuruluşlarında sık sık gündeme gelen aile reisi beyanı uygulamasının, hem gelirin şahsiliği ilkesine, hem de kadının gelirin koca tarafından beyan edilmesinin kadın - erkek eşitliğine ters düştüğü yönündeki tartışmalara son verilmiş bulunmaktadır. Ayrıca bu yolla aile içinde eşlerin birbirlerinden çeşitli nedenlerle gizleme ihtiyacı duydukları gelirlerinin beyanname safhasında öğrenilmesi neticesinde eşler arasında ortaya çıkabilecek bir takım problemlerde önlenmiş olmaktadır.

Ancak; aile reisi beyanının kaldırılması ile birlikte, elde edilen gelirlerin aile bireyleri arasında muvazaalı şekilde paylaşılarak gelir vergisi tarifesinin artan oranlılığından kaçınılması yolundaki olası girişimlerin önlenmesi için, vergi idaresince etkin önlemlerin alınmasına yönelik gerekli düzenlemeler bir an önce yapılmalıdır.

#### **C - Hayat Standardı Esası :**

Vergi Sistemimizde yer alan ve vergi güvenlik müesseselerinden biri olarak kabul edilen Hayat Standardı Esası uygulamasını düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 116'ncı maddesi 4369 No'lu Kanununun 82'nci maddesinin 3'üncü fıkrasının (o) bendi ile kaldırılmış, gene aynı Kanununun 81'nci maddesinin 13'üncü bendi hükmü ile Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 35'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında yer alan " 01.01.1990-31.12.1999 " ibaresi "01.01.1993 - 31.12.1998" şeklinde değiştirilmiştir.

Bu durumda hayat standardı esasları son olarak 1998 yılında gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının 1998 yılına ilişkin beyanları sırasında uygulanacak ve bundan sonra tamamıyla yürürlükten kaldırılacaktır. Bilindiği üzere; 4325 sayılı Kanununun 9 uncu maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 35'inci maddesinin 2 numaralı fıkrasının (f) bendi değiştirilerek;

" İlk defa işe başlayan mükellefler ile götürülük şartlarını haiz olanlardan kendi isteği ile götürü usulden gerçek usule geçen mükellefler için, işe veya gerçek usulde vergilendirilmeye başlanılan ve izleyen yılda hayat standardı esasının uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır." Bu kapsamdaki mükelleflerin 1998 yılı kazançları için de hayat standardı esasları uygulanmayacaktır.

Hayat Standardı uygulamasının kaldırılmasıyla vergi adaletine zarar veren ve rekabeti bozan önemli unsurlardan biri olan kazanılmamış gelirlerin vergilenebilmesine son verilmekte, ve mükelleflerin gerçek gelirlerinin vergilendirilmesi uygulamasına geçilmektedir. Ayrıca, sadece hayat standardı esasına tabi olmamak için iş hacmi

çok küçük gelir vergisi mükelleflerin amaca uygun olmayan şirketleşmelerinin bu yolla önüne geçilerek; küçük esnaf, Şen Manav Limited Şirketi, Bizim Kasap Limited Şirketi gibi şirketlerin kuruluşu ve tasfiyesi aşamasında karşılaştığı uzun ve masraflı bürokratik işlemlerden kurtarılmış olmaktadır.

#### **IV- GEÇİCİ VERGİYE İLİŞKİN DÜZENLEMELER:**

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici Vergi başlıklı mükerrer 120'nci maddesinin 4369 no'lu Kanunun 52'nci maddesi ile değişmeden önceki şeklinde; gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere geçici ödemekte, ödenecek geçici vergi ise işletme hesabı esasına göre ticari kazançlarını tespit eden II. sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı için içinde bulunulan yılda verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin ticari ve mesleki kazançta isabet eden kısmının belirli bir oranı olarak, ticari kazançlarını bilanço usulünde tespit eden mükelleflerde ise ya yukarıda belirtilen yöntemle göre ya da isterlerse ilgili hesap döneminde üçer aylık bilanço ve gelir tablosuna göre hesaplanan kazançlarının belirli bir yüzdesi esas alınmak suretiyle hesaplanmaktaydı.

Geçici verginin hesaplanmasında bir önceki takvim yılına ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisi tutarının esas alındığı durumda ödenecek geçici vergi tutarı ile mükellefin cari yıldaki faaliyeti arasındaki ilişki kopmakta, örneğin mükellef cari yıl faaliyeti zararla sonuçlanmasına karşın - geçici verginin hesabında bir önceki yıl faaliyetleri esas alındığından - geçici vergi ödemek zorunda kalmaktaydı.

Bu sakıncaların giderilmesi amacıyla, 29.07.1998 tarihli Resmi Gazetenin mükerrer baskısında yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 no'lu Kanunun 52'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici Vergi başlıklı mükerrer 120'nci maddesi 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girmek üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

#### **Geçici vergi :**

**Mükerrer madde 120** - Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (İndirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42' nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden, 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici Vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir. Geçici vergi matrahının hesabında, yıllık beyannameye kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar hariç, harcama yapılmadıkça yatırım indirimi uygulanamaz.

Hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15 inci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10 'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan eden bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez.

Geçici vergi uygulamasına ilişkin usuller Maliye Bakanlığınca tespit edilir.

4369 Sayılı Kanununun 52'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici Vergi başlıklı mükerrer 120'nci maddesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

1- Geçici verginin geçmiş yılın kazancı esas alınarak hesaplanması yöntemi kaldırılmaktadır. Diğer bir deyişle, yapılan değişiklikle herhangi bir ayırım yapılmaksızın kazançları gerçek usulde tespit edilen ticari kazanç sahipleri (kazançları basit usulde tespit edilenler hariç) ile serbest meslek erbabı için geçici verginin cari dönemde üçer aylık dönemler itibariyle oluşan kazançları üzerinden hesaplanarak ödenmesi yöntemi zorunlu hale getirilmiştir. Böylece, olmayan kazançtan vergi alınması sonucunu doğuran bir uygulama kaldırılmış gerçek gelirin vergilendirilmesi sağlanmıştır.

2- Eskiden olduğu gibi, Gelir Vergisi Kanununun 42'nci madde kapsamına giren yıllara sari inşaat ve onarma işleri ile noterlik görevini ifa edenlerin bu işlerden sağladıkları kazançları üzerinden geçici vergi hesaplanmayacaktır. Ayrıca, yukarıda da belirtildiği üzere kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler geçici vergi kapsamı dışında bırakılmıştır.

3- Yapılan düzenleme ile, geçici vergi ödemek zorunda olan mükellefler, 3, 6, 9 ve 12 aylık periyotlarla kazançlarını tespit etmek zorundadırlar. Dolayısıyla, üçer aylık kazançların tespitinde her bir üç aylık dönem bağımsız olarak dikkate alınmayacaktır. Diğer bir anlatımla 6 ncı ayda belirlenecek kazanç ilk üç aylık dönemdeki faaliyetleri de kapsayacak şekilde belirlenecektir.

4- Hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15'inci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilecek ve aynı süre içinde ödenecektir. Bu kapsamda 45 günlük süre içerisinde kazancın belirlenmesi gerektiğinden geçici vergi matrahının hesaplanmasında, mükellefler dilerse dönem sonu mal mevcutlarını kayıtlar üzerinden tespit edebileceklerdir. Dolayısıyla, her üç ayda bir mükelleflerin fiili stok sayımı yapmalarına gerek bulunmamaktadır. Eğer fiili stok sayımı yapılmış ise, istenirse kazancın tespitinde bu sayım sonucu bulunan stok değerleri esas alınabilecektir. Bilindiği üzere mükellefler Vergi Usul

Kanunu uyarınca yıl sonu stoklarını fiilen tespit etmek durumundadırlar. Ancak geçici vergi matrahının tespitinde fiili sayım sonucuna göre bulunan tutarın esas alınması da ihtiyaridir.

5- Geçici vergi matrahının tespitinde, geçmiş yıl faaliyetleri ile ilgili olarak oluşmuş ve geçici verginin ilgili olduğu yıl kazancından mahsup edilebilecek zararlarda dikkate alınacaktır. Örneğin 1999 takvim yılı faaliyeti zararlarla sonuçlanmışsa, bu zarar 2000 yılı faaliyetleri sonucu elde edilecek gelirlerden mahsup edilebileceği için söz konusu zarar tutarı 2000 yılının ilk üç aylık geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır. Mahsup edilemeyen bir zarar tutarı varsa bu tutar ikinci üç aylık geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

6- Yeni düzenlemede, geçici vergi matrahının cari yıl faaliyetlerine bağımlı olarak tespit edilmesine paralel olarak geçici vergi oranı da 103'üncü maddede yer alan vergi tarifesinin ilk gelir dilimine uygulanan oran olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda gelir vergisi mükellefleri için 1999 yılında uygulanacak geçici vergi oranı % 15 'tir.

7-Geçici vergi hesaplanan dönemler içerisinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi, hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir. Ancak 42'nci maddede yazılan kazançlardan yapılan tevkifat, bu kazançların geçici vergi kapsamı dışında tutulmaları nedeniyle mahsup edilemeyecektir.

8-Tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi yıllık gelir vergisinden mahsup edilecektir. Mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilecek, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilecektir.

9- Yapılan incelemeler sonucunda geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilecektir. Mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergiler terkin edilecek ancak, bu geçici vergiler için gecikme faizi ve ceza uygulanacaktır.

10- Maddede yapılan diğer bir düzenleme ile işin bırakılması halinde bırakılan dönemi izleyen dönemler için geçici vergi ödenmeyecektir. Düzenlemeden anlaşılacağı üzere işin bırakıldığı dönem için geçici vergi ödenecektir.

11- 4369 No'lu Kanunun 54'üncü maddesi hükmü ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 51'nci maddesine ;" Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 31.12.1998 tarihi itibariyle içinde buldukları üç aylık dönemi takip eden dönemden başlayarak bu Gelir Vergisi Kanununun değişik mükerrer 120 maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 25'inci maddeleri uyarınca geçici vergi öderler. Geçici vergi beyannamesi verilen dönemlere ilişkin yıllık beyannameler üzerinden ödenen geçici vergi taksitleri terkin edilir.

12-4369 No'lu Kanunun 57'inci maddesi hükmü ile, Kurumlar Vergisi Kanununun 25'inci maddesinde yapılan değişiklik uyarınca ise ; kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 inci maddesinde belirtilen esaslara göre üç aylık kazançları üzerinden % 25 oranında geçici vergi öderler.

Kanaatimizce, geçici vergi uygulamasında yapılan ve yukarıda ayrıntılı olarak açıkladığımız düzenlemeler genel olarak yerinde ve gerekli değişiklikler olmakla birlikte; geçici verginin cari dönemde üçer aylık dönemler itibariyle oluşan kazançlar üzerinden hesaplanarak ödenmesi yöntemi, gerek mükelleflerin büyük bir bölümünün üç ayda bir kazanç hesaplayacak yeterli ve bilgili personele sahip olmamaları ve gerekse bilgisayarlar için geliştirilmiş mevcut muhasebe programlarının üç ayda bir kazanç hesaplayacak şekilde yazılmamış olması gibi nedenlerle geçiş döneminde bir takım sorunları da beraberinde getirecektir.

## **V- GELİR VERGİSİ 94'ÜNCÜ MADDESİNDE YER ALAN VERGİ TEVKİFATINA YÖNELİK DÜZENLEMELER:**

### **A- 6 No' lu Bentte Yapılan Düzenlemeler:**

4369 No'lu Kanununun 48'inci maddesi hükmü ile Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin ( b) alt bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve ayrıca aynı bende aşağıdaki (c) alt bendi eklenmiştir.

**b) i)-** Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (Karın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmaz.) (kurumlar ve gelir vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenenler dahil),

1) Halka açık anonim şirketlerde

2) Diğerlerinde

**ii)-** Dağıtılın dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından,

**iii)- )-** Dağıtılın dağıtılmasın Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısmından,

Bu alt bendin (i) ve (ii) alt bentleri uyarınca yapılacak tevkifat, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilemez.

**c) Vakıflar ve derneklerin (kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile sendikalar, meslek odaları ve bunların üst kuruluşları, borsalar ve siyasi partiler hariç), iktisadi işletmelerinden elde edilenler dışında kalan ve tevkifata tabi tutulmamış olan her türlü gelirlerinden (dernek ve vakıflara kuruluşları sırasında tahsis edilen sermaye, üyelerine emeklilik aylık ve ikramiyesi vermek üzere çalışan vakıfların aidat gelirleri hariç, sıfır oranda tevkifata tabi tutulmuş gelirleri ile bağış ve yardımlar dahil )**

**i)-**Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu menfaatlerine yararlı sayılan dernekler için ( Bu bent gereğince yapılan tevkifat binde birden fazla olamaz.),

**ii)-**Diğer vakıf ve dernekler için ( Bu bent gereğince yapılan tevkifat yüzde birden fazla olamaz.),

4369 No'lu Kanununun 48'inci maddesi hükmü ile yeniden düzenlenen Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde

kurumlar tarafından temettü vergilemesi ile ilgili olarak yapılacak stopaj üç alt başlık halinde düzenlenmiştir.

Buna göre tam ve dar mükellef kurumlar indirim ve istisna kazançları üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın gelir vergisi stopajı yapacaklardır. Örneğin yatırım indiriminden yararlanan bir kurum yararlandığı yatırım indirimi tutarı üzerinden belirlenen oranda stopaj yapacaklardır. Bu stopaj için kazancın dağıtımı beklenmeyecektir.

Tam mükellef kurumlar indirim ve istisnalara isabet eden kısım hariç, Gelir Vergisi Kanununun 75.inci maddesinin ikinci fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde belirtilen kar paylarından stopaj yapacaklardır. Bu yükümlülük kar dağıtımına bağlı olup, kar dağıtımı yapılmadıkça stopaj yapılmayacaktır.

Bende eklenen bir hüküm ile vergi alacağıнын beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden mahsubunun söz konusu olduğu durumlarda, gelir vergisi kanununun 75.inci maddesinin ikinci fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde yer alan dönemlerden ve istisna kazançlarından yapılan stopajın ayrıca indirilmeyeceği belirtilmiş, böylece mükerrer vergi mahsubu önlenmiştir.

94. Maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine ilişkin açıkladığımız bu düzenlemeler 1999 yılı hesap dönemi kurum kazançlarından başlamak üzere 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girecektir. Buna göre 1998 yılı kurum kazançlarının kurumlar vergisine ve stopaja tabi tutulmasında 1997'ye kıyasla hiç bir değişiklik olmayacaktır.

Maddenin birinci fıkrasının 6. numaralı bendine (c) alt bendi olarak eklenen hüküm ile vakıflar ve derneklerin stopaja tabii tutulmamış gelirleri üzerinden kendilerince stopaj yapma zorunluluğu getirilmiş olup, yaptıkları stopajlar bir muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenecektir. Ancak Türkiye Kızılay Derneği gibi kanunla kurulan dernek ve vakıfların sendikaların meslek odaları ve bunların üst kuruluşlarının , borsalar ve siyasi partilerin elde ettikleri gelirler stopaja tabi tutulmayacaktır. Burada “ kanunla kurulan dernek ve vakıf” ifadesi kendi kuruluş kanunları bulunan dernek ve vakıfları kapsamaktadır.

Stopaja tabi tutulacak olan gelir, vakıf ve dernek tarafından elde edilen her türlü gelirin gayri safi tutarıdır. Ancak, dernek ve vakıflara kuruluşları sırasında tahsis edilen sermaye, üyelerine emeklilik aylığı ve ikramiyesi vermek üzere çalışan vakıfların aidat gelirleri stopaja tabi değildir. Bunun yanı sıra sıfır oranlı tevkifata tabi tutulmuş gelirler ile bağış ve yardımlar stopaja tabidir.

Gerçekte modern vergi sistemlerinde dernek ve vakıfların tüzel kişilikleri itibariyle vergi mükellefi olmaları gerekmektedir. Ancak, ülkemizin dernek ve vakıf itibariyle geleneği, ekonomik ve sosyal koşulları, büyük küçük binlerce dernek ve vakıfın üstlenmiş oldukları fonksiyonlar dikkate alınarak bunların vergi mükellefi olmamaları durumu korumuş, buna karşılık defter ve belge düzeninin sağlıklı olarak işlemesi, mali disiplinin sağlanması açısından yararlı olacağı düşünülerek, dernek ve vakıfların gelirleri üzerinden stopaj yapmaları zorunluluğu getirilmiştir. Bu yükümlülük, Bakanlar Kurulunca vergiden muaf tutulan vakıfları ve kamuya yararlı sayılan dernekleri de kapsamaktadır. 94. Maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı

bendinin (c) alt bendine eklenen bu hükümler 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girecektir.

### **B- 94'üncü Maddede Yapılan Diğer Düzenlemeler:**

4369 No'lu Kanunun 48'inci maddesi hükmü ile Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde yapılan diğer değişiklikleri ise kısaca aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz.

#### **1)- 7 numaralı Bendin (c) Alt Bendinde Yapılan Değişiklikler:**

4369 No'lu Kanunun 48'inci maddesi hükmü ile Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendinin (c) alt bendinde yapılan değişiklikle tevkifata tabi tutulacak gelirler arasında Toplu Konut İdaresi ile Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlere ek olarak, Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler de sayılmak suretiyle Kanunun yayımı tarihinden itibaren bu gelirler de tevkifat kapsamına alınmıştır.

#### **2)- 10 numaralı Bente Yapılan Değişiklikler:**

4369 No'lu Kanunun 48'inci maddesi hükmü ile Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

10. a) Baş bayiler hariç olmak üzere Milli Piyango İdaresince çıkartılan biletleri satanlar ile diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden,

b) 4077 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlara bu faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden,

Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bendine eklenen (b) alt bendi ile 4077 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemeler stopaj kapsamına alınmıştır. Bu hükümler 4369 No'lu Kanunun yayımı tarihi olan 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

#### **3)- 7,8,9 Ve 14 Numaralı Bentlerin Parantez İçi Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler:**

4369 No'lu Kanunun 48'inci maddesi hükmü ile Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinin birinci fıkrasının 7,8,9 ve 14 numaralı bentlerinin parantez içi hükümleri ;

“Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile, dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri, ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil);”

şeklinde değiştirilmiştir.

Bu değişikle de daha önce 6. numaralı bendine (c) alt bendi olarak eklenen hükme paralel olarak; ülkemizin dernek ve vakıf itibarıyla geleneği, ekonomik ve sosyal koşulları, büyük küçük binlerce dernek ve vakfın üstlenmiş oldukları fonksiyonlar dikkate alınarak bunların vergi mükellefi olmamaları durumu korumuş, buna karşılık defter ve belge düzeninin sağlıklı olarak işlemesi, mali disiplinin sağlanması açısından yararlı olacağı düşünülerek, dernek ve vakıfların gelirleri üzerinden stopaj yapmaları zorunluluğu getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 8, 9, ve 14 numaralı bentlerini değiştiren hükmü, vadesiz hesaplara ödenecek faiz ve kar paylarıyla bu kanunun yayımı tarihinden itibaren açılan veya vadesi bu tarihten sonra yenilenen hesaplara ve menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile bu kanunun yayımı tarihinden itibaren ,iktisap veya elden çıkarılması işlemleri dolayısıyla bu tarihten sonra sağlanan menfaatlere uygulanmak üzere diğer hükümler yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4369 No'lu Kanunun 48'inci maddesi hükmü ile Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendinin “ Bankalar dışında kalan tam mükellef kurumlara ödenenler dahil ”şeklindeki parantez içi hükmün yukarıdaki şekilde değiştirilmesi ile bundan böyle bankalar arası mevduat işlemlerinden doğan faizlerde gelir vergisi tevkifatına tabi olacaktır.

## **VI- SONUÇ :**

29.07.1998 tarihli Resmi Gazetenin mükerrer baskısında yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 no'lu Kanun ile vergi mevzuatımızda reform sayılabilecek çok önemli değişiklikler yapılmıştır.

Yazımız da söz konusu değişikliklerden bir bölümünü oluşturan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun; Gelirin Toplanması, Toplama Yapılmayan Haller, İhtiyari Toplama, Aile Reisi Beyanı ve Gelir Vergisi Tevkifatına ilişkin maddeleri ile kazanılmamış gelirlerden vergi alınması sonucunu doğurduğu için eleştirilen Hayat Standardı Esası ve Geçici Vergiye ilişkin maddelerinde yapılan değişiklikler ile yürürlükten kaldırılan uygulamalar açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununda yapılan ve yazımızın da konusunu oluşturan düzenlemeler de, 4369 no'lu Kanun ile yapılan düzenlemelerin genel amacına uygun olarak, vergi sistemimizde yer alan aksaklıkların giderilmesi, vergi tabanının genişletilmesi, tüm gelir türlerinin kavranması, vergi sisteminin içinde yaşanabilir bir hale getirilmesi, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması ile kazanılmamış gelirlerin vergilendirilmemesi hedeflerine yönelik ve mükellef lehine hükümler içeren düzenlemelerdir .

**A. Murat YILDIZ.**

**Gelirler Kontrolörü**

**Tel: 0-472-215 29 83 – 215 17 92 Fax: 0-472-215 40 17**